GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33772C
Inscrit le 16 décembre 2013

Audience publique du 30 juillet 2014

Appel formé par
la société à responsabilité limitée ..., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 6 novembre 2013 (n° 31140 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôts

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 33772C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 16 décembre 2013 par Maître Christian ROLLMANN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social à L-…, , enregistrée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B…, représentée par son gérant actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 6 novembre 2013 (n° 31140 du rôle), l'ayant débouté de son recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 mai 2012 refusant de faire droit à sa réclamation introduite contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008 et 2009 et contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, tous émis le 7 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 15 janvier 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 17 février 2014 par Maître Christian ROLLMANN pour compte de la société à responsabilité limitée ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 17 mars 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Christian ROLLMANN et Mesdames les délégués du gouvernement Monique ADAMS et Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives aux audiences publiques des 18 mars et 29 avril 2014.

Le 31 décembre 2009, respectivement le 10 juin 2010, la société à responsabilité limitée ..., ci-après dénommée la « *société ...* », déposa les déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009.

Par courrier du 15 juillet 2010, le bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », par application des §§ 170 et 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », invita la société ... à fournir les « *pièces justificatives concernant l'acquisition/constitution des droits intellectuels pour les années 2008 et 2009.*

Le tableau d'amortissement de ces droits 2008 et 2009. […] ».

Par courrier de sa fiduciaire du 13 août 2010, la société ... prit position par rapport à la demande du bureau d'imposition.

Par courrier du 7 novembre 2011, le bureau d'imposition, en vertu du § 205 (3) AO, informa la société ... de son intention de s'écarter des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009 par rapport aux points suivants :

« *A l'exception de la création de logiciels informatiques, la définition des droits dont la rémunération peut être exonérée suivant l'article 50bis L.I.R. exclut les droits d'auteur.*

L'exonération partielle de ... € pour 2008 et de ... € pour 2009 n'est pas accordée.

La bonification d'impôts n'est pas accordée pour les logiciels. Autodesk Maya est un logiciel », tout en l'invitant de présenter ses observations pour le 28 novembre 2011 au plus tard.

Par courrier de sa fiduciaire du 14 novembre 2011, la société ... présenta ses observations.

Le 7 décembre 2011, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, ainsi que les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal concernant les années 2008 et 2009, lesquels comportèrent les redressements annoncés dans le courrier prévisé du 7 novembre 2011.

Par courrier de son mandataire du 6 mars 2012, la société ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », à l'encontre des bulletins de l'impôt précités. Cette réclamation fut formulée en les termes suivants :

« […] *J'ai l'honneur de vous faire savoir que j'ai été mandaté par la SARL ... ayant son siège social à L-..., représentée par son gérant actuellement en fonctions, conformément au mandat joint en annexe, pour introduire en leur nom une réclamation contre les bulletins*

de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial des années 2008 et 2009 émis le 07 décembre 2011.

Au terme de ces bulletins, il apparaît que l'exonération partielle demandée par mon mandant en vertu de l'article 50bis L.I.R. a été refusée au motif que les dessins et modèles n'ont pas été enregistrés auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle.

Pourtant, les droits dont mon mandant revendique l'exonération sont bel et bien des dessins et modèles au sens de l'article 50bis du L.I.R. et ce bien qu'aucun enregistrement n'ait été opéré auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle.

Du reste, l'exigence de dépôt revendiqué par l'administration ne résulte pas des dispositions explicites de l'article 50bis L.I.R. puisque le législateur n'a pas précisé qu'il devait s'agir de dessins ou modèles « protégés » pour que le régime puisse s'appliquer.

Mon mandant entend insister sur le fait qu'il faut observer la réalité économique de sa situation, à savoir l'existence de dessins et de modèles, et que ces dessins et modèles ont été générateurs de revenus, quelle que fût la qualité de la protection de ces dessins et modèles.

Il faut d'ailleurs souligner que le dépôt d'un dessin ou d'un modèle auprès de l'OBPI ne qualifie pas le dessin ou le modèle mais les protège contre la contrefaçon.

Mon mandant entend également insister sur le réalisme du droit fiscal qui veut que la fiscalité connaisse la réalité économique d'une situation plutôt que l'observation purement juridique de cette situation. Il entend en conséquence être imposé conformément à l'existence de ses dessins et modèles, indépendamment de la question de savoir si ses dessins et modèles étaient correctement et suffisamment protégés pour le garantir contre une utilisation abusive par des tiers.

Mon mandant sollicite en conséquent la rectification des bulletins d'impôts susvisés pour admettre l'exonération des revenus conformément aux dispositions de l'article 50bis L.I.R. […] ».

Par décision du 4 mai 2012 (n° C 17430 du rôle), le directeur rejeta cette réclamation sur base des motifs suivants :

« […] *Vu la requête introduite le 6 mars 2012 par le sieur ..., au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008 et 2009 et contre les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, tous émis en date du 7 décembre 2011 et notifiés en date du 12 décembre 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 301 et 94 alinéa 1 er de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu le § 254 alinéa 2 AO ;

Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au

directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir refusé l'exonération partielle prévue par les dispositions de l'article 50bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) en ce qui concerne des dessins et modèles utilisés à des fins lucratives, au motif que ces dessins et modèles n'auraient pas fait l'objet d'un enregistrement auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle (OBPI) ;

Considérant que d'après la réclamante « l'exigence de dépôt revendiqué par l'administration ne résulte pas des dispositions de l'article 50bis L.I.R. puisque le législateur n'a pas précisé qu'il devait s'agir de dessins ou modèles « protégés », pour que le régime puisse s'appliquer » et qu'il faudrait plutôt « insister sur le fait qu'il faut observer la réalité économique de sa situation (de la réclamante), à savoir l'existence de dessins et de modèles, et que ces dessins et modèles ont été générateurs de revenus, quelle que fût la qualité de la protection de ces dessins et modèles » ;

Considérant que même si l'existence de dessins ou modèles, dont la réclamante est la promotrice et qui lui servent essentiellement à des fins lucratives, n'est en l'espèce nullement remise en cause, il n'en est pas moins que le directeur, au travers de sa circulaire L.I.R. n° 50bis/1 du 5 mars 2009, exige expressément que toutes marques de fabrique ou de commerce, de dessins ou de modèles, susceptibles de profiter, le cas échéant, de l'exonération partielle prévue à l'endroit de l'article 50bis L.I.R., font l'objet d'un dépôt auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle ;

Considérant que cette exigence ne peut sous aucun prétexte être qualifiée d'arbitraire, mais qu'elle repose bel et bien sur des motifs dont le but est, d'une part, de protéger l'auteur des droits contre des abus, et, d'autre part, de permettre une appréciation et une vérification claire et nette à l'administration ;

Considérant que plusieurs facteurs sont à observer lors de la décision sur l'application éventuelle des dispositions de l'article 50bis L.I.R. ; qu'il y a lieu de nommer de prime abord la condition temporelle, que la constitution ou l'acquisition du droit doit obligatoirement se situer à une date postérieure au 31 décembre 2007 ; que de plus l'administration doit être en mesure de vérifier si un même droit n'a été à l'origine que d'un seul octroi de l'exonération ; qu'en l'occurrence il incombe à l'administration de vérifier la date du 1er dépôt du droit, de même que l'identité de son auteur ; qu'elle doit donc disposer d'une source d'informations sûre et certaine, en l'espèce l'OBPI ;

Considérant encore qu'à la base, l'idée de l'introduction d'un système autonome de contrôle a permis, entre autres, de conférer une protection uniforme à tous les créateurs de

propriété intellectuelle ; que c'est justement l'OBPI susmentionné qui est en charge du contrôle de l'authenticité des dessins ou modèles, notamment en vérifiant si la demande de dépôt satisfait aux conditions formelles ; que seulement dans l'affirmative, une date de dépôt est fixée et que la procédure de publication est entamée ; que cette manière d'agir permet notamment aux auteurs d'être en mesure de se protéger contre la contrefaçon et les imitations ;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que l'exigence du dépôt d'un dessin ou d'un modèle nouvellement créé auprès de l'OBPI ne résulte nullement d'une quelconque raison arbitraire ou restreignante de la part de l'administration, mais que, tout au contraire, le dépôt se justifie notamment de par des motifs d'équité, de conception et de contrôle objectif ;

Par ces motifs

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 août 2012, la société ... fit introduire un recours contentieux tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision précitée du directeur du 4 mai 2012.

Dans son jugement du 6 novembre 2013, le tribunal administratif reçut le recours en réformation en la forme, au fond, le déclara non justifié et en débouta la société ..., dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la demanderesse aux frais.

Le tribunal estima que la constitution d'un droit plus particulièrement sur un dessin ou un modèle pourrait, à côté notamment de l'enregistrement auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle (OBPI), et en l'absence d'une règlementation plus précise à travers l'article 50*bis* LIR, être située au moment de la divulgation au public, de manière qu'en restreignant la notion de constitution du droit plus particulièrement sur un dessin ou un modèle à l'enregistrement auprès de l'OBPI, le directeur n'avait pas respecté les termes de l'article 50*bis* LIR. Le tribunal rejeta néanmoins le recours sur base du défaut, par la demanderesse, d'avoir indiqué les circonstances susceptibles de prouver que la constitution des droits de propriété intellectuelle en cause et dont les cessions devraient bénéficier de l'exonération partielle de l'article 50*bis* LIR se situait au-delà du 31 décembre 2007.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 16 décembre 2013, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 6 novembre 2013.

A l'appui de son appel, elle se prévaut de la jurisprudence suivant laquelle, dès lors que le contribuable documente l'apparence d'une réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses et conforte ainsi la régularité attachée à sa comptabilité, il incombe au bureau d'imposition de faire état d'un quelconque indice suffisamment concret pour ébranler l'apparence ainsi créée et remettre en cause la réalité de l'opération et la régularité de la comptabilité. En l'espèce, il en serait de même en ce qui concerne la réalité économique et comptable quant aux revenus susceptibles de bénéficier de l'exonération partielle prévue par l'article 50*bis* LIR, le bureau d'imposition n'ayant pas fait état de quelconques indices pour contrer sa comptabilité et imposer l'ensemble de ses revenus sans la faire bénéficier de cette exonération partielle.

La société ... reproche également au bureau d'imposition de ne pas avoir fait usage des pouvoirs lui conférés par les §§ 171 et 172 AO en cas de doutes quant à sa comptabilité, ses déclarations d'impôt et aux réponses contenues dans le courrier du 13 août 2010. Elle rappelle qu'elle aurait déposé avec ses déclarations d'impôt des liasses comptables qui retraceraient fidèlement et dans le respect des règles comptables ses écritures comptables par rapport aux recettes éligibles pour l'application de l'article 50*bis* LIR et aux dépenses d'exploitation afférentes, de manière à aboutir pour l'année 2008 à un revenu de … € et partant, après déduction de l'exonération partielle de 80% des revenus, à un revenu imposable de … € pour l'année 2008, le revenu imposable de l'année 2009 s'étant élevé à … €.

L'appelante explique que son activité consisterait à utiliser un outil informatique standard afin de créer pour les besoins de clients du secteur de l'audiovisuel des personnages fictifs et inventés. Sur base des idées créatives et des imaginations des concepteurs pour créer des figures et leurs décors, l'outil informatique serait utilisé pour rendre les créations visibles sur écran par des applications qui seraient des dessins et des modèles visualisables en trois dimensions ainsi que des modèles animés. Les créations seraient stockées sous forme de fichiers informatiques comportant les personnages en trois dimensions, leurs décors, les actions des personnages et des superpositions des personnages, décors et actions en trois dimensions. Ces fichiers seraient libellés d'après le nom du projet commandé par le client et les données de la commande afférente qui seraient également reprises sur les pièces comptables, de manière qu'aucune confusion ne serait possible. L'appelante estime que ces créations constitueraient des dessins et modèles qui devraient être reconnus et que l'enregistrement par l'OBPI aurait seulement pour effet de confirmer que les dessins et modèles sont neufs et individuels, caractères qu'ils seraient alors supposés avoir eu dès leur création, de manière que l'exigence d'un enregistrement auprès de l'OBPI ne saurait être valablement imposée.

L'appelante conclut partant que le bureau d'imposition et le directeur lui auraient refusé à tort le bénéfice de l'exonération partielle prévue par l'article 50*bis* LIR.

Le délégué du gouvernement se réfère par contre à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives qui imposerait au contribuable la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale pour soutenir que l'article 50*bis* LIR prévoirait sous certaines conditions une exonération partielle de revenus en provenance de certains droits de propriété intellectuelle et qu'il appartiendrait partant à l'appelante de justifier que les revenus dont elle sollicite l'exonération partielle se rapportent effectivement à la constitution de droits rentrant dans le champ d'application de l'article 50*bis* LIR et qu'il s'agirait de droits constitués après le 31 décembre 2007, mais que l'appelante serait restée en défaut de rapporter les preuves afférentes.

Quant à la question de la provenance des revenus de la constitution de droits de propriété intellectuelle visés par l'article 50*bis* LIR, le délégué du gouvernement indique que seuls les droits intellectuels limitativement énumérés pourraient bénéficier de cette disposition, dont notamment les droits d'auteur seulement sur les logiciels informatiques. Or, en se référant à la définition des droits d'auteur figurant à l'article 1 (1) de la loi modifiée du 18 avril 2001 sur les droits d'auteur, les droits voisins et les bases de données, ci-après désignée par la « *loi du 18 avril 2001* », le délégué du gouvernement considère que les produits développés par l'appelante pourraient être considérés comme relevant des droits d'auteur autres que ceux sur des logiciels informatiques, de manière à être exclus du champ d'application de l'article 50*bis* LIR. En outre, même à admettre, comme le soutient l'appelante, que les revenus de celle-ci auraient été le produit de dessins et modèles, elle

devrait prouver que ces derniers répondent à toutes les conditions posées par la Convention Benelux en matière de propriété intellectuelle, signée à La Haye le 25 février 2005, ci-après désignée par la « *Convention Benelux* », dont notamment les caractères nouveau et individuel. Le délégué du gouvernement souligne encore que les dessins et modèles requerraient le respect de formalités conditionnant leur existence et que leur dépôt auprès de l'OBPI précisément chargé du contrôle de l'authenticité des dessins et modèles pourrait être exigé, contrairement à la conclusion afférente du tribunal.

Ces argumentations respectives des parties impliquent en premier lieu une analyse quant à la question de savoir si les créations de l'appelante rentrent dans l'une des catégories de droits de propriété intellectuelle visés par l'article 50*bis* LIR.

L'article 50*bis* LIR dispose comme suit dans ses paragraphes (1) et (4) :

« *(1) Les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur des logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, «d'un nom de domaine,» d'un dessin ou d'un modèle sont exonérés à hauteur de 80% de leur montant net positif. Est à considérer comme revenu net, le revenu brut diminué des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y compris l'amortissement annuel ainsi que, le cas échéant, une déduction opérée pour dépréciation.* (…)

(4) L'application des alinéas 1 à 3 du présent article est soumise aux conditions suivantes:

1. le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007;

2. les dépenses, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec le droit sont à porter à l'actif du bilan du contribuable et à intégrer dans le résultat au titre du premier exercice pour lequel l'application des dispositions des alinéas susvisés entre en ligne de compte pour autant que pour un exercice donné ces frais ont dépassé les revenus en rapport avec ce même droit. (…) ».

L'article 50*bis* (1) LIR ne définit cependant pas les notions « *d'un dessin ou d'un modèle* » et « *d'un droit d'auteur* », mais les travaux parlementaires relatifs à la loi du 21 décembre 2007 1. portant modification – de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu; – de la loi modifiée du 1er mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs; – de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant 1. création d'un fonds pour l'emploi; 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet; – de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934; 2. portant introduction de la loi concernant le boni pour enfant; 3. portant modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée; 4. portant modification de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création de Chambres professionnelles à base élective; 5. portant modification de l'arrêté grand-ducal modifié du 8 octobre 1945 portant réorganisation du statut de la Chambre des Artisans, ci-après désignée par la « *loi du 21 décembre 2007* », ayant introduit un nouvel article 50*bis* dans la LIR, renseignent que la « *définition des droits dont la rémunération peut être exonérée en vertu du nouvel article est largement reprise de celle figurant à l'article 98, numéro 3 L.I.R. (revenus de location) et de la définition proposée par la convention modèle de l'OCDE* » (doc. parl. 5801, commentaire des articles, p. 23).

Or, l'article 98 (1) n° 3 LIR énumère certes les droits de propriété intellectuelle du chef desquels les paiements pour la mise à disposition temporaire sont à qualifier de redevances, mais ne fournit aucune définition propre et ne comporte pas de renvoi à cet

égard. Dans la mesure où l'article 98 (1) n° 3 LIR est inspiré de l'article 12, paragraphe 2, du Modèle de convention de l'OCDE qui est généralement interprété en ce sens que les droits sont essentiellement ceux reconnus par les législations ou dispositions de droit international prévoyant ces droits (voir en ce sens Modèle de convention OCDE, art. 12, commentaire n° 8 : « *rémunérations payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit qui est mentionné, que ce droit ait fait ou non l'objet ou soit susceptible ou non de faire l'objet d'un dépôt ou d'une inscription publique* » ; aussi Klaus VOGEL : *DBA-Kommentar*, ad art. 12, Anm. 53 : « *Urheberrechte sind solche aufgrund gesetzlicher Vorschrift oder nach Common Law* »), il y a lieu de conclure que les droits de propriété intellectuelle couverts par l'article 98 (1) n° 3 LIR et partant également par l'article 50*bis* (1) LIR, dans la mesure où ils sont repris par cette disposition, sont ceux tels que définis et régis par les législations nationales ou dispositions de droit de l'Union européenne ou de droit international afférentes.

Dans la mesure où l'appelante soutient que ses créations représenteraient des dessins et modèles, il y a lieu de se référer à la Convention Benelux qui définit dans son article 3.1 les dessins et modèles comme suit :

« *1. Un dessin ou modèle n'est protégé que dans la mesure où le dessin ou modèle est nouveau et présente un caractère individuel.*

2. Est considéré comme dessin ou modèle l'aspect d'un produit ou d'une partie de produit.

3. L'aspect d'un produit lui est conféré, en particulier, par les caractéristiques des lignes, des contours, des couleurs, de la forme, de la texture ou des matériaux du produit lui-même ou de son ornementation.

4. On entend par produit tout article industriel ou artisanal, y compris, entre autres, les pièces conçues pour être assemblées en un produit complexe, emballage, présentation, symbole graphique et caractère typographique. Les programmes d'ordinateur ne sont pas considérés comme un produit ».

Il découle de cette définition qu'un dessin et modèle n'est pas un produit à lui seul, mais qu'il se rattache à un article industriel ou artisanal, dont notamment les pièces à assembler en un symbole graphique ou caractère typographique. Or, les créations de l'appelante sont des dessins et modèles statiques de personnages et de figures fictifs ainsi que des modèles animés de ces mêmes objets, tous imaginés par les concepteurs de l'appelante et créés au moyen d'un outil informatique, qui constituent pour l'appelante un produit fini ou un produit qui sera utilisé pour la création notamment d'œuvres graphiques ou de dessins animés. Elles ne constituent donc pas l'intégralité ou une partie d'un article industriel ou artisanal, ni même d'un symbole graphique, donc une représentation concrète graphique d'une notion abstraite, ou d'un caractère typographique. Par voie de conséquence, les créations de l'appelante ne rentrent pas dans la définition des dessins et modèles de l'article 3.1 de la Convention Benelux, de manière qu'elles ne sauraient bénéficier à ce titre du régime d'exonération partielle prévu par l'article 50*bis* LIR.

Par contre, ces créations rentrent plutôt dans le champ des œuvres protégées par le régime des droits d'auteur qui, d'après l'article 1er, alinéa 1er, de la loi du 18 avril 2001, « *protègent les ouvres littéraires et artistiques originales, quels qu'en soient le genre et la forme ou l'expression, y compris les photographies, les bases de données et les programmes d'ordinateur* », cette définition couvrant au moins les dessins et modèles statiques des figures conçues par l'appelante. Les dessins animés des personnages créés par l'appelante sont plutôt à considérer comme œuvres audiovisuelles visées par l'article 20 de la loi du 18

avril 2001 aux termes duquel « *une œuvre audiovisuelle consiste à titre principal en la succession de séquences d'images animées, sonorisées ou non* ».

Cette analyse se trouve confirmée par les contrats de commande de production et de cessions de droits pour les années en cause soumis en cause par l'appelante qui portent tous sur la production de films d'animation et la création de figures animées sur commande de plusieurs clients et la cession des droits de propriété intellectuelle sur ces œuvres aux clients en vue de leur exploitation par les clients.

Il découle de ces développements que les créations de l'appelante rentrent dans le champ des œuvres protégées par le droit d'auteur conformément à la loi du 18 avril 2001 et ne constituent pas des dessins et modèles visés par la Convention Benelux.

Or, l'article 50*bis* (1) LIR réserve le bénéfice de l'exonération partielle des revenus nets aux droits d'auteur sur les logiciels informatiques, de manière à exclure de cette mesure les droits d'auteur sur toutes les autres œuvres visées par la loi du 18 avril 2001, dont les œuvres graphiques et audiovisuelles de l'appelante.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le bureau d'imposition avait exclu les revenus de l'appelante du bénéfice de l'exonération partielle prévue par l'article 50*bis* LIR, faute de provenir de droits de propriété intellectuelle limitativement énumérés par cette disposition. Par voie de conséquence, le directeur pouvait valablement rejeter la réclamation en cause de l'appelante et le recours contentieux introduit par cette dernière contre la décision directoriale du 4 mai 2012 est à rejeter comme n'étant pas fondé. Le jugement entrepris est partant à confirmer, quoique pour des motifs partiellement différents.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 16 décembre 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 6 novembre 2013,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller.

et lu à l'audience publique du 30 juillet 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier du tribunal administratif Goreti PINTO, greffier assumé.

s. PINTO s. SCHROEDER

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 30 juillet 2014
Le greffier du tribunal administratif